

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27.11.2019, sp. zn. 5 Tdo 1354/2019, ECLI:CZ:NS:2019:5.TDO.1354.2019.1

Číslo: 35/2020

Právní věta: Pachatelem přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku nemůže být daňový poradce jako zmocněnec dlužníka (daňového subjektu, který neuhradil daňový nedoplatek), neboť povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, musí osobně splnit (vykonat) dlužník a nemůže být přenesena na jeho zmocněnce podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 27 odst. 1 daňového řádu.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 27.11.2019

Spisová značka: 5 Tdo 1354/2019

Číslo rozhodnutí: 35

Číslo sešitu: 7

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Pachatel, Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku

Předpisy: § 227 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud z podnětu dovolání obviněné E. L. H. podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil v celém rozsahu usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, a rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil také další rozhodnutí obsahově navazující na zrušená rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. pak Nejvyšší soud přikázal Obvodnímu soudu pro Prahu 7, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

I.

Rozhodnutí soudů nižších stupňů

1. Rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019, byla obviněná E. L. H. uznána vinnou přečinem porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku. Za tento přečin byl obviněné uložen podle § 227 tr. zákoníku a § 67 odst. 2 písm. a) a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku peněžitý trest ve výměře 20 denních sazeb s výší jedné sazby 500 Kč, tedy celkem ve výši 10 000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku byl pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, uložen náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců.
2. Uvedeného přečinu se obviněná podle citovaného rozsudku soudu prvního stupně dopustila

(zjednodušeně popsáno) následovně. Obviněná byla zmocněna podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „DŘ“), k veškerému zastupování obchodní společnosti D., s. r. o., se sídlem XY (dále jen „obchodní společnost D.“), před správcem daně, tj. včetně exekučního řízení. Dne 31. 10. 2017 byla obviněná do její datové schránky jako zmocněnci obchodní společnosti D. doručena výzva správce daně – Specializovaného finančního úřadu – k podání prohlášení o majetku uvedené obchodní společnosti podle § 180 odst. 1 DŘ ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení, tedy do 15. 11. 2017. Obviněná se prokazatelně dozvěděla o uvedené výzvě nejpozději při podání vysvětlení dne 13. 7. 2018 na Policii České republiky v souvislosti s trestním oznámením podaným správcem daně z důvodu, že na danou výzvu obviněná nereagovala. Zmíněnou povinnost pak obviněná úmyslně nesplnila ani poté, co jí bylo dne 23. 8. 2018 doručeno usnesení o zahájení trestního stíhání v této věci.

3. Proti rozsudku soudu prvního stupně podala obviněná odvolání, o kterém rozhodl Městský soud v Praze usnesením ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, tak, že je podle § 256 tr. ř. zamítl.

II.

Dovolání obviněné

4. Obviněná E. L. H. podala proti tomuto usnesení odvolacího soudu prostřednictvím svého obhájce dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., neboť měla za to, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení.

5. Dovolatelka namítla chybné právní posouzení vlastního jednání v rozhodnutích soudů nižších stupňů. Zjištěné skutkové okolnosti podle obviněné nedovolují učinit závěr o naplnění subjektivní stránky přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku. Ze znění skutkové podstaty tohoto přečinu je nutno dovodit, že subjektem, který se ho může dopustit, je osoba, jež má povinnost učinit prohlášení o majetku. Dále obviněná citovala ustanovení § 180 DŘ, z něhož podle ní vyplývá, že osobou povinnou učinit prohlášení o majetku je dlužník. Obviněná nepopírala, že měla od obchodní společnosti D. udělenou plnou moc k jejímu zastupování před správcem daně podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ. Vyjádřila však přesvědčení, že povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ je uložena pouze a výlučně dlužníkovi, nikoliv daňovému poradci, neboť tato zákonná povinnost podle obviněné nepřechází z dlužníka na daňového poradce pouhým udělením plné moci.

6. Proto obviněná navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil napadené usnesení odvolacího soudu i rozsudek soudu prvního stupně a aby věc vrátil posledně uvedenému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

III.

Vyjádření k dovolání

7. K dovolání obviněné E. L. H. se vyjádřil nejvyšší státní zástupce prostřednictvím státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství. Podle jejího názoru obviněná disponovala platným a účinným zmocněním generální povahy k zastupování daňového subjektu při jednání před správcem daně. Proto podle státní zástupkyně obviněná nesla také trestní odpovědnost za nesplnění povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dlužníka, jímž byl daňový subjekt, který zastupovala před správcem daně na základě plné moci. Námitku týkající se nedostatku úmyslného zavinění jakožto subjektu odpovědného za jednání naplňující znaky přečinu podle § 227 tr. zákoníku uplatnila obviněná zcela nově až v dovolacím řízení. Pokud jde o tvrzení, že obviněná nebyla způsobilým subjektem ke spáchání uvedeného přečinu, státní zástupkyně upozornila, že obviněná dosud tvrdila, že je osobou oprávněnou jednat za obchodní společnost D. jako daňový subjekt. Státní zástupkyně dále citovala odbornou literaturu, podle níž pachatelem uvedeného trestného činu může být kterákoliv fyzická

osoba mající uloženou povinnost učinit pravdivé prohlášení o majetku, v případě právnické osoby pak i osoba oprávněná za ni jednat (a to včetně smluvního zástupce). Takovou osobou podle ní byla i obviněná, která byla zmocněna podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ ke všem úkonům činěným za obchodní společnost D., odpovídalo tomu tak i vymezení rozsahu zmocnění udělené obviněné, z něhož bylo zřejmé, že se vztahuje na veškeré úkony, včetně učinění prohlášení podle § 180 DŘ.

8. Proto státní zástupkyně navrhla, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněné jako zjevně neopodstatněné.

IV.

Posouzení důvodnosti dovolání

9. Nejvyšší soud po zjištění, že jsou splněny všechny formální podmínky pro konání dovolacího řízení, dospěl mimo jiné k následujícím závěrům.

10. Stěžejní dovolací námitka obviněné E. L. H. spočívala v tom, že jako daňová poradkyně zplnomocněná k zastupování daňového subjektu v daňovém řízení nemohla naplnit znaky skutkové podstaty přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku, neboť povinnost učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 180 DŘ se vztahuje pouze k daňovému subjektu jako dlužníku a nepřechází na daňového poradce generálním zmocněním ve smyslu § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ.

11. Nejvyšší soud se proto zaměřil na posouzení uvedené kruciólní otázky, zda obviněná mohla být v daném konkrétním případě pachatelkou přečinu, který jí byl kladen za vinu.

12. V dané věci bylo obviněné kladeno za vinu, že nepodala prohlášení o majetku v daňovém řízení vedeném správcem daně, Specializovaným finančním úřadem, oddělením správy daňových pohledávek, u daňového subjektu, právnické osoby - obchodní společnosti D., u níž byl zjištěn nedoplatek na daňovém účtu u daně z přidané hodnoty převyšující 11 milionů Kč. Jediným jednatelem i společníkem uvedené obchodní společnosti byl po celou dobu její existence, a tedy i po celé daňové řízení, D. K. Obchodní společnost D. zastoupená (jednající) jednatelem D. K. zmocnila daňovou poradkyni, obviněnou E. L. H., v souladu s ustanoveními § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ k zastupování před správcem daně „ve všech věcech, úkonech, řízeních a postupech podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu“, jak dokládá plná moc ze dne 14. 5. 2012. Specializovaný finanční úřad jako správce daně vyzval dlužníka, tj. obchodní společnost D., k prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 DŘ (viz výzva ze dne 31. 10. 2017), kterou ovšem poslal zmocněnkyni daňového subjektu, tj. obviněné, a to do její datové schránky, obviněná se též den (31. 10. 2017) přihlásila do své datové schránky, a datová zpráva jí tak byla doručena. Předtím bylo dne 17. 8. 2017 obviněné též doručeno vyrozumění o výši daňového nedoplatku daňového subjektu. Následně Specializovaný finanční úřad dne 13. 2. 2018 učinil u Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Z., dožádání, které se týkalo místního šetření, a to provedení ústního jednání s jednatelem daňového subjektu, D. K., a zjištění dalších údajů potřebných k vymožení daňového nedoplatku, prováděl pak i další úkony (např. rozhodl o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty).

13. Přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku (ve znění účinném od 18. 3. 2017) se dopustil ten, „kdo v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje“. Za toto jednání má být pachatel potrestán trestem odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky, peněžitým trestem nebo trestem zákazu činnosti. Uvedená skutková podstata tak je sice (zdánlivě) formulována jako obecný trestný čin (v rámci třídění trestných činů podle pachatele), neboť výslovně nezuzuje okruh pachatelů jen na určitou skupinu osob (viz užití slova „kdo“), ovšem toto zúžení vyplývá z

vymezení objektivní stránky skutkové podstaty daného trestného činu. Naplnění jeho skutkové podstaty totiž předpokládá porušení zákonné povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (tím, že ji pachatel odmítne splnit, vyhýbá se jejímu splnění, resp. uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje). Pachatelem tedy může být jen ten, kdo má zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku. Ve skutečnosti tak jde o tzv. pravý zvláštní delikt (v rámci třídění deliktů podle pachatele), za něj lze označit takový trestný čin, jehož základní skutková podstata vyžaduje, aby pachatel měl zvláštní vlastnost, postavení nebo způsobilost, tedy aby byl konkrétním nebo speciálním subjektem [více k tomu viz ŘÍHA, J. Třídění trestných činů podle pachatele. In: GRIVNA, T. (ed.). Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 217 a násl.]. Obecně lze uvést, že pachatelem může být jen ta fyzická osoba, která má podle jiného právního předpisu povinnost učinit prohlášení o svém majetku (pomine-li se nyní pro další odůvodnění otázka trestní odpovědnosti právnické osoby, která ovšem může být též pachatelem takového trestného činu - viz § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů). V případě prohlášení o majetku právnické osoby to bude i ta fyzická osoba, která je v daném řízení oprávněna jednat za takovou právnickou osobu a učinit za ni prohlášení o majetku (jako příklad se zpravidla uvádí statutární orgán právnické osoby, jeho člen, ale i zaměstnanec či smluvní zástupce). K tomu viz ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2284; shodně DRAŠTÍK, A., FREMR, R., DURDÍK, T., RŮŽIČKA, M., SOTOLÁŘ, A. a kol. Trestní zákoník. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015, s. 1460 a násl. V obou komentářích se ovšem vykládá původní znění ustanovení § 227 tr. zákoníku, který užíval formulaci „zákonnou povinnost učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby, za kterou je oprávněn jednat“, která byla nahrazena slovním spojením „zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku“, a to novelizací provedenou zákonem č. 55/2017 Sb. s účinností od 18. 3. 2017. V každém případě však i při prohlášení činěném za právnickou osobu musí jít o fyzickou osobu, které lze podle jiného právního předpisu uložit takovou povinnost. Proto bude záležet též na vymezení konkrétní fyzické osoby, jíž lze uložit povinnost učinit prohlášení o majetku, jak vyplývá z mimotrestního právního předpisu, na který se tímto odkazuje. V daném případě mělo jít o porušení povinnosti učinit prohlášení o majetku v daňovém řízení podle § 180 DŘ, a proto je třeba se zaměřit na příslušná ustanovení tohoto právního předpisu a posoudit, nakolik je možno dovodit, že obviněné jako zmocněnkyni právnické osoby bylo možno uložit povinnost učinit takové prohlášení o majetku.

14. Nejprve je zapotřebí připomenout příslušná znění relevantních ustanovení daňového řádu, na která odkazovaly jak soudy nižších stupňů, tak i obviněná v dovolání, jakož i na některá další ustanovení, na něž nebylo odkazováno.

15. Podle § 25 odst. 1 písm. c) DŘ zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je zmocněnec. Daňový řád v § 25 odst. 2 dále stanoví: „Zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně v případech, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná, jednal se zastoupeným přímo, nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Zastoupený je povinen výzvě správce daně vyhovět. O tomto jednání nebo výzvě správce daně bezodkladně vyrozumí zástupce.“ Podle § 27 odst. 1 DŘ „osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat“.

16. Ustanovení § 180 DŘ o prohlášení o majetku zní takto: Nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely

trestního řízení (odst. 1). V prohlášení o majetku je dlužník povinen uvést úplné a pravdivé údaje o svém majetku, včetně majetku patřícího do společného jmění manželů. Podpis dlužníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1 DŘ, musí být úředně ověřen (odst. 2). V prohlášení o majetku je dlužník povinen uvést: a) plátce mzdy, nebo jiného příjmu postižitelného srážkami ze mzdy, a výši těchto svých nároků, b) poskytovatele platebních služeb, u nichž má peněžní prostředky na účtech, čísla účtů a výši peněžních prostředků na nich, c) osoby, vůči nimž má jiné peněžité pohledávky, důvod, výši a den splatnosti těchto pohledávek, d) osoby, vůči nimž má jiná majetková práva nebo nárok na jiné majetkové hodnoty, jejich důvod a hodnotu, popřípadě datum, kdy má být plněno, e) movité věci, které vlastní, popřípadě na nichž má spoluvlastnický podíl, s výjimkou věcí, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, místo, popřípadě osobu, u které se nacházejí; totéž platí i o vkladních knížkách, vkladních listech a jiných formách vkladů, cenných papírech, včetně zaknihovaných a imobilizovaných, listinách, jejichž předložení je třeba k uplatnění vlastnického práva k věci, ceninách, penězích a dalších platebních prostředcích, f) nemovité věci, které vlastní, popřípadě na nichž má spoluvlastnický podíl, a jeho výši, g) obchodní závody, které vlastní, a jejich umístění, h) další majetek neuvedený pod písmeny a) až g) výše, i) právní závady, které vážnou na uvedeném majetku, j) výslovné prohlášení o tom, že o svém majetku, včetně majetku patřícího do společného jmění manželů, uvedl úplné a pravdivé údaje (odst. 3). Učinil-li dlužník prohlášení o svém majetku u správce daně v uplynulých 6 měsících, správce daně vyzve dlužníka pouze ke sdělení změn a doplnění prohlášení o majetku. Stejný postup se uplatní, pokud dlužník předloží protokol o prohlášení o majetku spolu se seznamem majetku, který byl v uplynulých 6 měsících sepsán soudem (odst. 4). Dlužník není povinen podat prohlášení o majetku, ke kterému byl správcem daně vyzván, jestliže: a) je vůči dlužníku zahájeno insolvenční řízení, b) je u dlužníka zavedena nucená správa, dočasná správa nebo správa pro řešení krize, nebo c) vymáhaný nedoplatek zanikl (odst. 5). Právní jednání dlužníka týkající se jeho majetku, s výjimkou právního jednání spočívajícího v běžné obchodní činnosti, uspokojování základních životních potřeb a správy majetku, včetně jeho běžné údržby, které dlužník učinil poté, co mu byla doručena výzva podle odstavce 1, popřípadě výzva podle odstavce 4, jsou vůči správci daně a dalším osobám, které mají proti dlužníkovi pohledávku vymahatelnou na základě exekučního titulu, neúčinné (odst. 6).

17. Uvedená ustanovení užívají různá označení subjektů, které mohou vystupovat v daňovém řízení. V části druhé daňového řádu, tj. v obecné části o správě daní, jsou v hlavě první ustanovení věnována správci daně a osobám zúčastněným na správě daní. Zatímco správci daně je věnován díl první uvedené hlavy, osobám zúčastněným na správě daní a zastoupení je věnován druhý díl této hlavy. V ustanovení § 20 odst. 1 DŘ je definován daňový subjekt, jímž se rozumí osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (odkazuje se tak na jiné hmotněprávní daňové zákony). Dalšími osobami zúčastněnými na správě daní mohou být podle § 22 DŘ třetí osoby, jimiž se rozumí jiné osoby než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. daňové subjekty nebo třetí osoby) mohou být podle § 25 DŘ zastoupeny, přičemž jedním ze zástupců může být i zmocněnec na základě plné moci podle § 25 odst. 1 písm. c) DŘ.

18. Ustanovení § 25 odst. 2 DŘ však představuje jakýsi průlom do práva osoby zúčastněné na správě daní (tedy i daňového subjektu) být zastoupena, neboť umožňuje správci daně jednat s daňovým subjektem přímo bez ohledu na existenci jeho zastoupení. Tento průlom do principu zastoupení je přitom striktně vázán na případy, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná a účelná. Daňový řád výslovně stanoví, že v případech, kdy je nezbytná osobní účast zastoupené osoby zúčastněné na správě daní (tedy i daňového subjektu), může a vlastně též musí správce daně (jako orgán vykonávající státní moc) jednat přímo se zastoupenou osobou a případně ji vyzvat k tomu, aby některé úkony vykonala sama, a nikoli prostřednictvím svého zástupce (viz BAXA, J. a kol. Daňový

řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 147). V rámci správy daní totiž existují úkony, při nichž je přítomnost osoby zúčastněné na správě daní nezastupitelná, případně které musí tato osoba sama přímo vykonat, což mohou být například výslech svědka či účastníka řízení (tedy daňového subjektu) – shodně viz např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 108. V každém případě je však správce daně povinen vyzoomět zástupce osoby zúčastněné na správě daní o tom, že vyžaduje přímé jednání této osoby (§ 25 odst. 2 DŘ in fine). Zákon žádá bezodkladné vyzoomění zástupce, jímž se nepochybně míní i vyzoomění předem, tj. před konáním úkonů, v případě nemožnosti takového vyzoomění pak ihned poté, odpadne-li překážka tomu bránící.

19. Tomuto konceptu odpovídá též úprava obsažená v ustanovení § 27 odst. 1 DŘ, podle něhož si osoba zúčastněná na správě daní (tj. i daňový subjekt) může zvolit zmocněnce. Toto pravidlo je limitováno ovšem tím, že to neplatí v případech, kdy má taková osoba při správě daní něco osobně vykonat. Daňový řád přitom opustil dřívější koncepci omezené a neomezené plné moci, z níž vycházela předchozí právní úprava, a stanovil její jednoznačný rozsah, jakož i nový způsob doručování pro účely daňového řízení (podle § 41 odst. 1 DŘ se pak doručuje v rozsahu jeho oprávnění jen zástupci).

20. Z uvedeného tak lze vyvodit následující obecná východiska. Pokud zákon či správce daně na základě zákona uloží zastoupené osobě zúčastněné na správě daní povinnost provést v rámci správy daní nějaký úkon osobně, nemůže se tato osoba nechat zastoupit pro daný úkon, případně jí udělená plná moc je pro daný úkon neúčinná. Mělo by nicméně vždy jít o případy, kdy je osobní jednání osoby zúčastněné na správě daní nevyhnutelné, resp. jednání zástupce je neslučitelné s povahou takového úkonu (např. daňový subjekt má informovat o skutečnostech, které osobně prožil, osoba zúčastněná na správě daní má vypovídat v postavení svědka atd.). Tímto omezením jednání zmocněnce zákon pouze doplňuje obecné pravidlo, podle něhož může správce daně v odůvodněných případech jednat s osobou zúčastněnou na správě daní přímo (BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 157).

21. Judikatura Nejvyššího správního soudu se již v některých případech vyjadřovala k tomu, kdy jde, resp. nejde o úkony, které musí osoba zúčastněná na správě daní vykonat osobně. Lze však připomenout i bohatou judikaturu vztahující se k výkladu jiných právních předpisů, které též rozlišují úkony, jež lze vykonat v zastoupení a osobně, jako např. ustanovení § 42 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „s. ř. s.“). Tak např. v rozsudku ze dne 24. 7. 2019, sp. zn. 6 As 92/2019, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zaplacení soudního poplatku není úkonem, který má osobně vykonat účastník řízení, a proto je-li účastník řízení zastoupen, výzva k zaplacení soudního poplatku se doručuje podle § 42 odst. 2 s. ř. s. pouze jeho zástupci. Podobně k ustanovení § 42 odst. 2 s. ř. s. uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. 8 Afs 154/2006, že doložení osobních, majetkových a výdělkových poměrů žalobce k žádosti o osvobození od soudních poplatků není úkonem, který by měl účastník řízení vykonat osobně. Viz dále i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 187/2004, publikovaný pod č. 726/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, týkající se zaplacení soudního poplatku, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2008, sp. zn. 9 As 30/2008, k odstranění vad podání. Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že v případě ústního jednání před správním orgánem obecně není nezbytná osobní účast účastníka řízení, pokud nemá osobně něco vykonat, jako např. být vyslechnut, aby přitom bylo dosaženo cíle řízení (tak například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2013, sp. zn. 8 As 53/2013, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. 2 As 111/2011).

22. Otázkou možnosti předvolání daňového subjektu přímo, pokud je jeho osobní účast nezbytná, resp. nutná (a to ve smyslu § 25 odst. 2 a § 100 odst. 1 DŘ, resp. dříve platného § 10 odst. 4 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, účinného do 31. 12. 2010), se poměrně podrobně zabýval Nejvyšší správní soud ve svých dvou následujících rozsudcích. V rozsudku ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „nutným případem“, v němž správce daně může požadovat po daňovém subjektu osobní aktivitu, nemůže být nikdy sama o sobě okolnost, že správce daně chce či považuje za potřebné, vhodné nebo rozumné, aby mu daňový subjekt sdělil nějaké informace, a že (nahlíženo hledisky vhodnosti a hospodárnosti) se takový způsob zjištění rozhodných skutkových otázek jeví být účelný. Dále učinil závěr, že okruh těch situací, kdy může správce daně vyžadovat tuto osobní aktivitu, je „nanejvýš úzký a rozhodně do něj nespadá požadavek, aby se daňový subjekt osobně účastnil ústního jednání jen proto, že tento způsob komunikace se správci daně jeví být nejpraktičtější a nejefektivnější s ohledem na povahu podnikatelské činnosti daňového subjektu, z níž se generují jeho zdanitelné příjmy“. Nejvyšší správní soud k tomu připomněl i základní zásady, na nichž stojí daňové řízení, a základní práva daňového subjektu, který nemá zásadně povinnost dostavit se osobně na předvolání ke správci daně a nemá ani povinnost vypovídat či sdělovat jakékoli informace ve věci týkající se daňové povinnosti tohoto daňového subjektu, neboť jde o jeho právo, a nikoli o povinnost. V daném případě šlo o opakované předvolávání daňového subjektu k zodpovězení otázek souvisejících s bouráním masa a výrobou masných výrobků, k čemuž podle závěrů Nejvyššího správního soudu nebylo zapotřebí osobní výpovědi daňového subjektu, ale postačovalo objasnění skutečností zástupcem.

23. Na uvedené názory navázal i rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 12. 2012, sp. zn. 52 Af 32/2012. Z jeho odůvodnění vyplývá, že správce daně sice může předvolat k podání vysvětlení přímo daňový subjekt (resp. i jeho statutární orgán), pokud je však jeho osobní účast nutná (nezbytná), což ovšem neodůvodňují obchody vzbuzující určité pochybnosti, které zasluhují vysvětlení. Je totiž věcí procesní strategie daňového subjektu, který nese důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 DŘ), jakou obranu zvolí, sankcí ze strany správce daně je pak stanovení daně podle pomůcek podle § 98 DŘ. Zmíněný soud připomněl závěry z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010, že jedinou výjimkou z tohoto pravidla je situace, kdy je nutná osobní účast daného subjektu, tedy kdy je role určité fyzické osoby, tj. statutárního orgánu daňového subjektu - právnické osoby, nenahraditelná, nezastupitelná a musí vykonat určitou věc osobně, přičemž okruh takových situací nebude velký, resp. půjde o situace ojedinělé. V daném případě přitom podle přesvědčení krajského soudu mohl objasnit nejasnosti ohledně obchodů i zástupce daňového subjektu. K tomu krajský soud odkázal i na úpravu obsaženou v § 126 odst. 4 a § 131 odst. 1 o. s. ř., kterou lze pro účely daňového řízení užít analogicky a podle níž lze fyzickou osobu, která je statutárním orgánem právnické osoby, vyslechnout v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba, jen podle § 131 o. s. ř., tedy jako účastníka řízení, pokud dokazovanou skutečnost nelze prokázat jinak a jestliže s tím tato osoba souhlasí.

24. Vzhledem k uvedené judikatuře se tak zdá, že majetkové poměry v daňovém řízení zásadně může objasnit i zástupce daňového subjektu jako osoby zúčastněné na správě daní. Proto je třeba se zabývat povahou povinnosti učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ a tím, nakolik jde o běžnou povinnost, kterou může učinit za osobu zúčastněnou na správě daní její zástupce, resp. nakolik jde o zvláštní povinnost přímo takové zastoupené osoby.

25. Předně je třeba uvést, že ustanovení o prohlášení o majetku podle § 180 DŘ je obsaženo ve třetí části daňového řádu (zvláštní část o správě daní) v hlavě páté (placení daní) v dílu pátém (vymáhání daní), oddílu prvním (daňová exekuce). Povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 DŘ na výzvu správce daně ukládá zákon v uvedeném ustanovení dlužníku. Označení „dlužník“ je legislativní zkratkou obsaženou v § 176 odst. 2 písm. c) DŘ a rozumí se jím „označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek“. To, co se rozumí nedoplatkem, vyplývá především z ustanovení § 153 odst. 1 DŘ („Nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul

již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.“). Ustanovení § 180 odst. 1 DŘ sice ukládá povinnost učinit prohlášení o majetku dlužníkovi, tedy daňovému subjektu, u něhož je evidován neuhrazený nedoplatek na dani, z toho ovšem přímo nelze dovodit, že by zastoupení nebylo možné, neboť i v jiných ustanoveních jsou ukládány povinnosti přímo daňovému subjektu a není pochyb o tom, že je za něj může splnit zástupce (viz např. § 92 odst. 3 DŘ, podle nějž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Je zde třeba vyjít spíše z povahy a podstaty, jakož i z celkové právní úpravy tohoto institutu.

26. Ustanovení § 180 DŘ je obdobou právní úpravy prohlášení o majetku známé z občanského soudního řádu, v němž je podrobněji obsažena v § 260a až § 260h o. s. ř. Při rekonstrukci daňového řízení se zákonodárce zjevně významně inspiroval uvedenou úpravou, některé otázky upravil pro účely daňového řízení poněkud odlišně, některé však nezahrnul do této zvláštní úpravy. Stanovení vzájemného vztahu ustanovení § 180 DŘ a § 260a až § 260h o. s. ř. je tak problematické, a to zvláště tam, kde daňový řád nemá žádnou úpravu. Jakkoliv se objevují názory, že ustanovení § 180 DŘ je speciální, a úprava obsažená v občanském soudním řádu se proto (pro účely daňové exekuce) vůbec nepoužije (tak např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 672), není takové vyjádření zřejmě zcela přesné. Daňový řád totiž počítá s obecnou subsidiární použitelností ustanovení občanského soudního řádu v § 177 odst. 1 DŘ, podle nějž se postupuje při daňové exekuci podle občanského soudního řádu, nestanoví-li tento zákon (daňový řád) jinak. Jde hned o první ustanovení oddílu věnovaného daňové exekuci. Proto lze dospět k závěru, že pro řešení otázek výslovně neupravených daňovým řádem se podle § 177 odst. 1 DŘ i při prohlášení o majetku použijí ustanovení § 260a až § 260h o. s. ř. o prohlášení o majetku (shodně BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1122).

27. Na rozdíl od prohlášení o majetku podle § 260a a násl. o. s. ř. se podle § 180 DŘ nevyžaduje vždy konat jednání, ke kterému by se povinná osoba podávající prohlášení o majetku musela osobně dostavit. Protože prohlášení o majetku podle § 180 DŘ může učinit dlužník jak ústně do protokolu, tak i písemně, přitom závisí na jeho volbě, jaký způsob zvolí, neupravuje daňový řád ani otázky týkající se předvolání osob, které mají učinit prohlášení o majetku. Přitom právě ustanovení § 260c o. s. ř., jímž je specificky upraven okruh osob, kterým má být doručováno, je právě oním možným subsidiárně použitelným ustanovením, z něhož lze dovodit, která osoba má učinit prohlášení o majetku. Proto je třeba stanovit tento okruh osob i ve spojitosti s výkladem § 180 odst. 2 DŘ, o němž bude zmínka níže.

28. Ustanovení § 260c odst. 3 o. s. ř. totiž pregnantně vymezuje, která osoba má být předvolána k prohlášení o majetku, je-li povinným právnická osoba, takto: „Je-li povinnou právnická osoba, soud předvolá toho, kdo je jejím statutárním orgánem; vykonává-li působnost statutárního orgánu více osob vedle sebe, předvolá soud kteroukoliv z nich. Jestliže statutární orgán tvoří více osob, soud předvolá jeho předsedu; není-li to dobře možné, lze předvolat každého člena tohoto orgánu, který je oprávněn za právnickou osobu jednat. U právnické osoby v likvidaci soud předvolá likvidátora.“ Je-li v občanském soudním řízení povinným fyzická osoba, předvolá soud ji a tato osoba se musí dostavit osobně a osobně učinit prohlášení o majetku. Je-li povinným jiná právnická osoba než obec nebo vyšší územní samosprávný celek (k tomu viz § 260c odst. 2 o. s. ř.), soud předvolá osobu, která je jejím statutárním orgánem (např. ředitele státního podniku), vykonává-li působnost statutárního orgánu vedle sebe více osob (např. u společnosti s ručením omezeným s více jednatelem), může soud předvolat kteroukoliv z nich. Tvoří-li statutární orgán více osob, tedy jde-li o kolektivní orgán, jako je např. představenstvo akciové společnosti nebo družstva, soud předvolá jeho předsedu (např. předsedu představenstva) nebo, není-li to možné, jeho člena, který je v souladu s hmotněprávní úpravou oprávněn jednat jménem právnické osoby. U právnické osoby, která je v likvidaci, se

předvolává likvidátor. Přitom předvolání jiných než výše uvedených osob je nepřipustné, a to i kdyby šlo o zaměstnance, který jinak může jednat za právnickou osobu [viz § 21 odst. 1 písm. b) o. s. ř.]. K tomu viz blíže DRÁPAL, L., BUREŠ, J. a kol. Občanský soudní řád. II. díl. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2142; shodně SVOBODA, K., SMOLÍK, P., LEVÝ, J., ŠÍNOVÁ, R. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 1034. Vychází se totiž z toho, že prohlášení o majetku je specifický právní úkon, který nemůže učinit kterákoliv osoba, jež jinak může zastupovat právnickou osobu v občanském soudním řízení. Taková osoba, která byla na základě uvedeného zákonného ustanovení předvolána k prohlášení o majetku, se též musí osobně dostavit k tomuto úkonu, jak vyplývá z ustanovení § 260c odst. 4 o. s. ř. Je vyloučeno zvolit si k tomu zástupce podle § 24 o. s. ř., protože takový postup se v praxi pokládá za porušení povinnosti osobně se dostavit, která může být sankcionována i pořádkovou pokutou. Je tudíž zřejmé, že pro účely prohlášení o majetku počítá občanský soudní řád s osobní povinností taxativně vymezených osob učinit prohlášení o majetku, a to v rámci jejich osobního výsledku provedeného soudem, k němuž se tyto osoby musí též osobně dostavit. Zastoupení je přitom nepřipustné.

29. Takové pojetí lze ovšem přenést i do daňového řízení a do prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, a to za užití ustanovení § 177 odst. 1 DŘ umožňujícího subsidiární použitelnost občanského soudního řádu tam, kde chybí výslovná úprava v daňovém řádu.

30. Názoru, že prohlášení o majetku je osobním úkonem dlužníka, nasvědčuje též legislativní úprava obsažená v druhé větě ustanovení § 180 odst. 2 DŘ. Prohlášení o majetku v daňovém řízení, jak již bylo zmíněno, lze učinit jednak ústně do protokolu (zde by se měla subsidiárně použít úprava obsažená v ustanovení § 260c o. s. ř., jak bylo uvedeno shora), jednak písemně. Nároky na obsahové náležitosti písemného prohlášení o majetku stanoví právě ustanovení § 180 odst. 2 DŘ, a to vedle obsahových náležitostí (jak stanoví jeho první věta) i náležitosti formální (viz právě jeho druhá věta). Z uvedené druhé věty ustanovení § 180 odst. 2 DŘ („Podpis dlužníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1, musí být úředně ověřen.“) vyplývá dvojí možný způsob ověření totožnosti pisatele takového písemného prohlášení o majetku. V případě prohlášení o majetku učiněného v listinné podobě zasílaného běžnou poštou se vyžaduje úředně ověřený podpis dlužníka na listině obsahující prohlášení o majetku, aby bylo možno jednoznačně ztotožnit podatele s prohlášením (viz ROZEHNAL, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 331). Nelze tedy účinně podat prohlášení o majetku v písemné podobě s pouhým běžným podpisem. Jde o kvalifikovanou formu projevu vůle dlužníka, který musí mít takové prohlášení pod přímou kontrolou, byť by se na jeho zpracování případně podílel i někdo jiný (podobně jako si jednatel jako statutární orgán vyslýchaný soudem podle § 260a a násl. o. s. ř. může nechat jinou osobou zpracovat podklady potřebné k učinění pravdivého prohlášení o majetku společnosti s ručením omezeným, např. inventurou majetku, stále však jde o osobní prohlášení takového jednatele). Obdobný význam má i další alternativa v podobě učinění prohlášení o majetku prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1 DŘ, a to datové zprávy a) podepsané způsobem, s nímž jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

31. Lze tedy uzavřít, že zákonodárce se při koncipování úpravy prohlášení o majetku v daňovém řádu zjevně inspiroval úpravou obsaženou v občanském soudním řádu, na něž v jiných souvislostech než zde vykládaných též odkazoval v důvodové zprávě k ustanovení § 180 DŘ. Oproti úpravě obsažené v ustanoveních § 260a a násl. o. s. ř. však rozšířil a též zjednodušil možnosti dlužníka (v porovnání s povinným v civilním procesu), jak úspěšně učinit prohlášení o majetku. Není totiž třeba se vždy dostavit na předvolání ke správci daně a v rámci výsledku učinit prohlášení o majetku (jako je tomu v civilním procesu), postačí učinit takové prohlášení i písemně. Je však třeba stále trvat na tom, že jde o osobní povinnost dlužníka, tedy daňového subjektu, který neuhradil daňový dluh, čemuž nasvědčuje i to, že na takovém jeho prohlášení v listinné podobě musí být připojen jeho vlastnoruční

ověřený podpis (a nikoli ověřený podpis jeho zástupce), resp. že tak musí učinit prostřednictvím datové zprávy se svým elektronickým podpisem, resp. prostřednictvím vlastní datové schránky, aby bylo možno ověřit jeho identitu.

32. Nejvyšší soud proto na základě shora provedeného rozboru dospěl k závěru, že i v daňovém řízení při prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, podobně jako v případě prohlášení o majetku v civilním procesu vzhledem k ustanovení § 260c odst. 3 o. s. ř., musí učinit prohlášení o majetku osobně ten, kdo je dlužníkem, a v případě, je-li jím právnická osoba, pak ten, kdo je statutárním orgánem právnické osoby; je-li jich více vedle sebe, kdokoliv z nich, jde-li o kolektivní orgán, jeho předseda, případně jiný jeho člen, v případě právnické osoby v likvidaci její likvidátor. Právě tyto osoby totiž mají mít nejlepší a ucelený přehled o majetku právnické osoby (a v případě, pokud jej nemají, mají nejúčinnější nástroje, jak jej zjistit). Nebylo by totiž logické žádat podání prohlášení o majetku od osoby, která má jen omezenou a zprostředkovanou znalost od zastupované osoby a která sice může pravdivě přiznat veškerý majetek, o němž ví, přesto nemusí jít o úplné přiznání majetku povinné osoby, neboť o něm nemá přehled. Pak by byly zbytečné jakékoliv hrozby sankcionováním nepravdivého či hrubě zkresleného prohlášení o majetku, protože by bylo možné snadno se vyhnout postihu tím, že dlužník (případně povinný v civilním procesu) za sebe pošle zástupce, jemuž by ovšem nepředal žádné informace. Takové důsledky opačného postupu a výkladu (tj. že zákonná povinnost učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku dlužníka stíhá i daňového poradce jako zástupce v daňovém řízení) jsou proto zcela absurdní a nepřijatelné (argumentum reductionis ad absurdum).

33. Shora uvedený výklad o omezeném okruhu osob, jimž zákonodárce ukládá osobní a nepřenositelnou povinnost učinit prohlášení o majetku (v případě ustanovení § 180 DŘ jde o osobní povinnost dlužníka), lze podpořit i další argumentací. Tak např. zatímco o podání prohlášení o majetku daňovým poradcem se ustanovení § 180 DŘ nezmiňuje, v jiných souvislostech se výslovně pamatuje na angažmá daňového poradce – tak při zpracování a podání daňového přiznání daňovým poradcem podle § 136 odst. 2 DŘ se prodlužuje lhůta na 6 měsíců (oproti standardním 3 měsícům). Daňový poradce je také schopen vyhotovit daňové přiznání na základě podkladů poskytnutých daňovým subjektem, v jehož zájmu je předat veškeré potřebné podklady daňovému poradci ke zpracování daňového přiznání, aby se vyhnul případnému postihu správcem daně. V případě daňové exekuce vůči daňovému dlužníku je ovšem situace jiná, zde je zapotřebí dohledat účinným způsobem majetek, který by mohl být postižen (v tomto směru se právě ochota daňového subjektu ke spolupráci nepředpokládá, proto se plnění povinností vynucuje i pod hrozbou trestní sankce). Daňový poradce navíc nemůže mít dostatečný přehled o veškerém majetku dlužníka, protože vychází jen z informací, které mu poskytl daňový subjekt. Náplní práce daňového poradce ani není spravovat majetek dlužníka, ale poskytnout mu (úplatnou) službu v oblasti daňového poradenství. Něco jiného je také zastupování daňového subjektu v průběhu daňového řízení, a to i v rámci dokazování. I zde má činnost daňového poradce smysl, stejně tak má své ratio i možnost nechat se plně zastoupit daňovým poradcem. Je pak věcí komunikace mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem, jakou strategii zvolí, zda poskytnou správci daně potřebnou součinnost pro stanovení vlastní daňové povinnosti, resp. unesou důkazní břemeno k prokázání vlastních daňových tvrzení, anebo zda se vystaví nebezpečí stanovení daně podle pomůcek podle § 98 DŘ (viz k tomu shora i s odkazy na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). I v tom je ovšem patrná odlišnost od prohlášení o majetku.

34. Nejvyšší soud proto na základě výše provedeného rozboru dospěl k závěru, že povinnost podle § 180 DŘ se vztahuje výlučně na dlužníka, tj. na daňový subjekt, který neuhradil daňový nedoplatek; jde o jeho osobní povinnost, kterou nelze přenést na zmocněnce ve smyslu § 25 odst. 1 písm. c) DŘ, neboť jde o případ, kdy se právě po něm vyžaduje, aby něco osobně vykonal ve smyslu § 27 odst. 1 DŘ. Daňový poradce, který v daňovém řízení zastupuje daňového dlužníka, tedy není osobou, již by bylo možno uložit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, a proto ani není

osobou, která by se mohla jako pachatel dopustit přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku v žádné z jeho alternativ, neboť není nositelem takové zákonné povinnosti. Uvedenou zákonnou povinnost nelze přitom přenášet na další osoby a vyvozovat pak jejich trestní odpovědnost (nejde o sankcionování porušení smluvně převzaté povinnosti, ale povinnosti zákonné). Toto pojetí ovšem nebrání případnému postihu tzv. extranea, který nesplňuje základní podmínku pachatelství (zvláštní vlastnost v podobě zákonné povinnosti učinit prohlášení o majetku), za jinou formu účasti na trestném činu, typicky pak pro účastenství v užším smyslu, tj. pro organizátorství, návod či pomoc podle § 24 odst. 1 tr. zákoníku, kdyby se zjistilo, že nějakým způsobem kauzálně přispěl ke spáchání trestného činu (či jeho pokusu) jiným, tzv. hlavním pachatelem.

35. V daném případě je však zřejmé, že takové jednání (v podobě účastenství na trestném činu jiné osoby) nebylo obviněné E. L. H. kladeno za vinu, naopak její vina byla dovozována z toho, že nesplnila zákonnou povinnost učinit za dlužníka (tj. obchodní společnost D.) prohlášení o jeho majetku, ač nebyla jeho statutárním orgánem, ale byla pouhou zmocněnkyní, které ovšem nelze uložit uvedenou povinnost v souladu se zákonem, jak bylo rozvedeno shora, tím méně pak není možno její nesplnění postihovat prostředky trestního práva. Lze tedy uzavřít, že správce daně se v tomto konkrétním případě obracel s požadavkem na učinění prohlášení o majetku na nesprávnou osobu (obviněnou), které vůbec neměl ukládat povinnost učinit prohlášení o majetku. Proto nelze postihovat nesplnění této povinnosti obviněnou ani prostředky trestního práva.

36. Jelikož soudy prvního i druhého stupně posoudily chybně otázku způsobilosti obviněné být subjektem přečinu podle § 227 tr. zákoníku, jímž nemůže být obviněná jako zmocněnkyně daňového dlužníka, neboť ji netíží zákonná povinnost učinit prohlášení o majetku zastupovaného dlužníka v daňovém řízení podle § 180 DŘ, nemohla jejich rozhodnutí obstát a musela být v celém rozsahu zrušena, protože obviněná měla být naopak zproštěna obžaloby státního zástupce.

V.

Závěrečné shrnutí

37. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud shledal dovolání obviněné E. L. H. důvodným, podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil jak napadené usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, tak i rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019, zrušil také všechna další rozhodnutí obsahově navazující na zrušená rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. pak Nejvyšší soud přikázal Obvodnímu soudu pro Prahu 7, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. S ohledem na shora uvedený rozbor a závazný názor Nejvyššího soudu je namístě zprostit obviněnou obžaloby, neboť skutkem kladeným jí za vinu nespáchala žádný trestný čin (a není ani důvod pro postoupení věci jinému orgánu).